

Balans

CBN over voorraadwaardering bij gezamenlijke aankoop en doorverkoop per stuk

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 757 p. 1

Publicatiedatum: 29 februari 2016

CBN over voorraadwaardering bij gezamenlijke aankoop en doorverkoop per stuk

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft onlangs een ontwerpadvies uitgebracht over de waardering van een voorraad van een vennootschap die goederen in bulk aankoopt en ze vervolgens per stuk verkoopt (Ontwerpadvies van 13 januari 2016 - Waardering van voorraden : gezamenlijke aankoop en doorverkoop per stuk).

Op grond van artikel 31 KB/W.Venn. wordt elk bestanddeel van het vermogen afzonderlijk gewaardeerd. De individuele waardering bij doorverkoop per stuk in huidige staat en in onveranderde vorm is afhankelijk van criteria die de verkoper kent, zoals o.a. het specifieke karakter en de zeldzaamheid van het stuk, en kan bijgevolg sterk verschillen van stuk tot stuk.

Uiteraard moet de waardering van de verschillende eenheden van eenzelfde partij resulteren in een waardering van het geheel, die gelijk is aan de aanschaffingswaarde van die partij.

De Commissie reikt in het algemeen een waarderingsmethode aan, nl. de *aftrekmethod*e. Verder besteedt zij voornamelijk aandacht aan feitelijke toepassingsproblemen daarvan. In die zin is het ontwerpadvies ongetwijfeld nuttig voor de praktijk, maar uit theoretisch-boekhoudrechtelijk standpunt natuurlijk minder interessant. Anderzijds blijft het op het vlak van de feitelijke toepassingsproblemen toch zeer abstract.

Principes als uitgangspunt

De Commissie zoekt de oplossing van het probleem van de waardering van voorraden bij aankoop in bulk en doorverkoop per stuk in haar vroegere adviezen met betrekking tot de boeking en waardering van voorraden, in het bijzonder met betrekking tot de afzonderlijke waardering (Advies 126/6, *Bull.C.B.N.*, nr. 23, december 1988, 3) en met betrekking tot de waardering van de aanschaffingsprijs van de voorraden op grond van de verkoopprijs (Advies 126/7, *Bull.C.B.N.*, nr. 24, september 1989, 13).

* Overeenkomstig advies 126/6 moet de aankoopprijs van elk stuk van de partij zo goed

mogelijk worden vastgesteld door de aankoopprijs voor de hele partij te verdelen over alle stukken volgens objectieve criteria.

* Overeenkomstig hetzelfde advies 126/6 kan de partij echter ook worden geboekt voor de totale aanschaffingswaarde ervan, bij gebreke van objectieve criteria die een individuele waardering mogelijk maken. Maar in dat geval rijst weer de vraag hoe de overblijvende voorraad moet worden gewaardeerd na de achtereenvolgende onttrekkingen van de individuele stukken ten opzichte van de totale aanschaffingswaarde van de partij goederen.

Specifieke toepasbaarheid

In het geval dat de Commissie hier behandelt, komt het er bijgevolg op neer om de aanschaffingsprijs te verdelen over elk element van de partij aan de hand van *objectieve criteria*.

* Een gelijke verdeling lijkt de Commissie uitgesloten, want ze beantwoordt niet aan een verdeling volgens objectieve criteria, gezien de mogelijke verscheidenheid van de stukken van elke partij.

* De enige objectieve criteria voor afzonderlijke waardering vloeien volgens de Commissie vaak voort uit de prijs waartegen de verschillende elementen worden *verkocht* en de overeenstemmende winstmarge.

Daarom moet volgens de Commissie worden verwezen naar advies 126/7, waarin specifiek de waardering van de aanschaffingsprijs van de voorraden *op grond van de verkoopprijs* wordt behandeld.

In dat advies wordt gesteld dat de waarde van voorraden gewoonlijk wordt vastgesteld volgens een *additieve methode* (art. 36 en 37 KB/W.Venn.), waarbij de diverse kostenbestanddelen worden toegerekend aan de voorraad rekening omdat ze werden gemaakt om de goederen op dat ogenblik op die plaats te brengen in de staat waarin zij zich bevinden. Het probleem dat in advies 126/7 wordt behandeld, heeft betrekking op de mogelijkheid om de kosten om voorraden in de staat te brengen waarin ze zich bevinden, met de nodige precisie te herverdelen wegens het grote aantal artikelen die worden verkocht, en wegens de verscheidenheid ervan.

Maar in het hier behandelde geval wordt de aandacht eerder gericht op de verdeling van de specifieke aanschaffingskost van een partij goederen over de verschillende bestanddelen ervan. Niettemin kan de oplossing van advies 126/7 volgens de Commissie naar analogie worden toegepast.

Aftrekmethode

In het hier behandelde geval van de waardering van voorraden bij aankoop in bulk en doorverkoop per stuk, onderzoekt de Commissie vervolgens de geldigheid van de *afrekmethode* om de aanschaffingswaarde van een voorraad te bepalen, waarbij van de detailverkoopprijs van deze voorraden de marge wordt afgetrokken, waarmee de aanschaffingsprijs werd verhoogd om de verkoopprijs vast te stellen.

In haar advies 126/7 had de Commissie namelijk vastgesteld dat het in distributiebedrijven, vooral deze waarin vele, uiteenlopende producten worden verkocht, vaak moeilijk blijkt om precies en omstandig op grond van de *additieve methode* de aanschaffingsprijs vast te stellen van de voorraden in de rekken en op grond daarvan de follow up van deze voorraden te organiseren; het komt dan ook veel voor dat de aanschaffingsprijs van deze

voorraden in de jaarrekening wordt vastgesteld volgens een '*aftrekmethode*', waarbij van de detailverkoopprijs van deze voorraden de marge wordt afgetrokken, waarmee de aanschaffingsprijs werd verhoogd om de verkoopprijs vast te stellen.

Volgens advies 126/7 is deze aftrekmethode geldig op voorwaarde dat daarmee de aanschaffingsprijs van de betrokken voorraden voldoende bij benadering kan worden gereconstrueerd. De aftrek mag niet forfaitair of arbitrair worden vastgesteld, maar moet het resultaat zijn van een berekening die slaat op het hele verloop van de normale cyclus voor de commercialisering, en moet periodiek opnieuw worden getoetst op grond van de effectieve band tussen de gerealiseerde omzet en de kosten die tijdens de periode zijn gemaakt voor de aankoop van de verkochte goederen. De aftrekmethode moet worden becijferd per categorie van homogene producten, rekening houdende met de commerciële marge.

Wanneer de aanschaffingswaarde van de voorraad wordt bepaald in functie van de doorverkoopprijs verminderd met de voor de desbetreffende goederencategorie gerealiseerde marge, moet ook worden bepaald hoe onttrekkingen aan de voorraad moeten worden gewaardeerd. De Commissie wijst erop dat die onttrekkingen worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraadbestanddelen. Voor activa met identieke technische of juridische kenmerken wordt de aanschaffingswaarde van de uitgaande voorraden dan bepaald volgens één van de bekende methoden : individualisering van de prijs van elk bestanddeel, gewogen gemiddelde prijs, FIFO, LIFO. De eerstgenoemde methode moet in principe enkel worden toegepast op voorraadbestanddelen die niet onderling verwisselbaar zijn; onttrekkingen van onderling verwisselbare voorraadbestanddelen worden bij voorkeur gewaardeerd volgens een van de andere drie methoden.

Men ziet dat dit advies, afgezien van de principiële optie voor de aftrekmethode, voornamelijk verwijst naar feitelijkheden : berekening met betrekking tot het hele verloop van de normale commercialiseringscyclus, toetsing op grond van de effectieve band tussen de omzet en de kosten, homogeniteit van de producten, concrete commerciële marge, perimeter van de verschillende gekozen categorieën van de artikelen, enzovoort. Maar uiteindelijk blijft dat allemaal zeer abstract.

Zou het niet aangewezen zijn dat de Commissie haar advies zou afsluiten met een elementair cijfervoorbeeld van verschillende categorieën goederen die in één partij voor één prijs worden gekocht en daarna per stuk worden doorverkocht, zodat men in één oogopslag zou kunnen zien wat het probleem is en hoe het in concreto met de aftrekmethode wordt opgelost ?

Eventuele opmerkingen bij dit ontwerpadvies kunnen tot uiterlijk 2 april 2016 (17.00 u) bij de Commissie worden ingediend, ofwel per brief (Commissie voor Boekhoudkundige Normen, City Atrium, Vooruitgangstraat 50, 1210 Brussel) ofwel per e-mail (cnc.cbn@cnc-cbn.be).